

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Tinjauan Teoritis

1. Anggaran Sektor Publik

a. Pengertian Anggaran dalam Sektor Publik

Anggaran atau dalam bahasa Inggris dikenal dengan kata *budget*, berasal dari bahasa Perancis “*bougette*” yang memiliki arti sebuah tas kecil. Anggaran adalah rencana operasi keuangan yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayai dalam periode tertentu (*The National Committee on Governmental Accounting* dalam Bastian, 2006:191). Anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimilikinya pada kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas (Freeman (2003) dalam Nordiawan 2007:19). Anggaran adalah rencana kerja organisasi di masa mendatang yang diwujudkan dalam bentuk kuantitatif, formal, dan sistematis (Rudianto, 2009:3). Anggaran dapat diartikan sebagai rencana kegiatan yang diwujudkan dalam bentuk *financial*, meliputi usulan pengeluaran yang diperkirakan untuk satu periode waktu, serta usulan cara-cara memenuhi pengeluaran tersebut (Halim, 2012:22).

Berdasarkan pernyataan tersebut, anggaran dalam sektor publik dapat diartikan sebagai rencana kerja organisasi sektor publik yang digunakan untuk mengalokasikan sumber daya yang dimiliki untuk membiayai kebutuhannya, mencakup estimasi pengeluaran, estimasi pendapatan, dan sumber pendapatan

dalam periode tertentu yang dirumuskan secara sistematis dalam bentuk keuangan.

b. Fungsi Anggaran Sektor Publik

Anggaran dalam pemerintahan menjadi penghubung antara sumber daya keuangan dengan tujuan yang hendak dicapai. Menurut Halim (2008:165), fungsi anggaran adalah sebagai berikut:

1) Alat Perencanaan

Anggaran berfungsi sebagai alat untuk menetapkan kehendak pemerintah dalam meningkatkan kesejahteraan masyarakat dengan cara memanfaatkan sumber daya dan dana untuk mendukung kegiatan pembangunan jangka panjang dalam bentuk anggaran tahunan.

2) Alat Pengendalian

Anggaran berfungsi sebagai alat pengendalian yang efektif, sehingga harus dilakukan secara melekat dalam tubuh instansi pemerintah daerah atas berlangsungnya pelaksanaan kegiatan.

3) Alat Evaluasi

Kinerja setiap pelaksanaan kegiatan dapat diukur dan dievaluasi secara periodik maupun insidental, yaitu: a) apakah sudah sesuai dengan rencana kegiatan anggaran, b) apakah tidak menyimpang dari peraturan perundang-undangan, dan c) apakah sudah dilaksanakan secara efektif dan efisien berdasarkan pembandingan yang sejenis.

c. Reformasi Anggaran di Indonesia

Otonomi daerah yang dicanangkan pemerintah dalam Undang-Undang

Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah menyebabkan tuntutan akan adanya reformasi terhadap pengelolaan keuangan di Indonesia. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara merupakan pondasi bagi pelaksanaan reformasi pengelolaan keuangan di Indonesia. Reformasi yang dicanangkan dalam Undang-Undang tersebut adalah penerapan kerangka pengeluaran jangka menengah, penerapan anggaran terpadu, dan penerapan anggaran berbasis kinerja.

Penerapan anggaran berbasis kinerja merupakan bentuk dari reformasi anggaran. Reformasi anggaran adalah perubahan struktur dan proses penyusunan anggaran. Menurut Bastian (2006:1-7), perubahan atas reformasi anggaran dapat dilihat dari masa ke masa, yaitu pra reformasi dan pasca reformasi.

1) Masa Pra Reformasi

Manajemen pengelolaan keuangan daerah pada masa pra reformasi berpedoman pada Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1974 tentang Pokok-Pokok Pemerintahan di Daerah. Pada saat itu, pemerintah Indonesia masih menggunakan anggaran tradisional dengan menggunakan pendekatan inkremental dan *line item* yang fokus pertanggungjawaban anggaran teletak pada setiap *input* yang dialokasikan. Dampak dari penerapan anggaran tradisional adalah sebagai berikut:

a) Struktur anggaran pendapatan dan belanja daerah hanya terdiri atas

pendapatan dan belanja.

- b) Komponen belanja terdiri dari belanja rutin dan belanja pembangunan.
- c) Pinjaman pemerintah daerah maupun pinjaman badan usaha milik daerah masuk ke dalam pos pendapatan.
- d) Unsur yang terlibat dalam penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah adalah pemerintahan daerah yang terdiri atas kepala daerah dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah tanpa melibatkan masyarakat.
- e) Evaluasi atas penyelenggaraan keuangan pemerintah kurang berjalan dengan baik, sebab pada saat itu hanya dilakukan pengendalian dan audit atas keuangan saja tanpa mempertimbangkan kinerja.
- f) Penekanan pertanggungjawaban anggaran terletak pada *input* dengan tidak mempertimbangkan hasil yang hendak dicapai.
- g) Bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja daerah adalah nota perhitungan anggaran pendapatan dan belanja daerah.
- h) Pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan daerah ditujukan pada pemerintah yang lebih tinggi.

2) Masa Pasca Reformasi

Pasca reformasi pemerintah mengeluarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang berimplikasi pada diberlakukannya anggaran berbasis kinerja. Sistem anggaran tersebut efektif dilaksanakan di Indonesia pada tahun 2005. Dampak dari penerapan anggaran berbasis kinerja adalah sebagai berikut:

- a) Struktur anggaran pendapatan dan belanja daerah terdiri atas pendapatan,

belanja, dan pembiayaan.

- b) Komponen belanja terdiri dari belanja langsung dan belanja tidak langsung.
- c) Sumber dana yang berasal dari pinjaman, tidak lagi masuk ke dalam pos pendapatan, tetapi masuk ke dalam komponen pembiayaan.
- d) Unsur yang terlibat dalam penyusunan anggaran yaitu pemerintahan daerah dan masyarakat.
- e) Menekankan pada konsep *value of money* atau 3E yaitu efektif, efisien, dan ekonomis yang memiliki arti bahwa pemerintah daerah dalam setiap mencari dan menggunakan dana harus selalu memperhatikan tiap rupiah dana yang diperoleh dan digunakan.
- f) Penekanan pertanggungjawaban bukan sekedar *input*, tetapi juga *output* dan *outcome*.
- g) Bentuk laporan pertanggungjawaban anggaran pendapatan dan belanja daerah terdiri atas laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan.
- h) Pengendalian terhadap pengelolaan keuangan daerah dapat lebih terkontrol, karena selain dilakukan pengendalian dan audit keuangan juga dilakukan audit kinerja.
- i) Pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan daerah ditujukan kepada rakyat melalui Dewan Perwakilan Rakyat Daerah.

2. Anggaran Berbasis Kinerja

a. Pengertian Anggaran Berbasis Kinerja

Anggaran berbasis kinerja merupakan metode penganggaran bagi

manajemen untuk mengaitkan setiap pendanaan yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran tersebut (Halim, 2007:171). Anggaran berbasis kinerja adalah anggaran yang menghubungkan anggaran negara dengan hasil yang diinginkan (*output* dan *outcome*), sehingga setiap rupiah yang dikeluarkan dapat dipertanggungjawabkan kemanfaatannya (Sancoko, 2008:12). Anggaran berbasis kinerja merupakan sistem penganggaran yang berorientasi pada *output* organisasi dan berkaitan sangat erat dengan visi, misi, dan rencana strategis organisasi (Bastian, 2010:171). Berdasarkan penjelasan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, anggaran berbasis kinerja mengandung makna bahwa setiap penyelenggara negara berkewajiban untuk bertanggungjawab atas hasil, proses, dan penggunaan sumber dayanya.

Berdasarkan pernyataan tersebut, anggaran berbasis kinerja adalah anggaran yang berorientasi pada pencapaian hasil yang telah dicanangkan dalam visi, misi, dan rencana strategis organisasi sehingga dapat dipertanggungjawabkan penggunaan sumber dayanya.

b. Prinsip dan Tujuan Anggaran Berbasis Kinerja

Penyusunan anggaran berbasis kinerja perlu memperhatikan prinsip-prinsip anggaran berbasis kinerja. Menurut Halim (2007:178), prinsip-prinsip anggaran berbasis kinerja yaitu:

1) Tranparansi dan Akuntabilitas Anggaran

Anggaran harus dapat menyajikan informasi yang jelas mengenai tujuan,

sasaran, hasil, dan manfaat yang diperoleh masyarakat dari suatu kegiatan atau proyek yang dianggarkan. Masyarakat memiliki hak dan akses yang sama untuk mengetahui proses anggaran, karena menyangkut aspirasi dan kepentingan masyarakat, terutama tentang pemenuhan kebutuhan-kebutuhan masyarakat. Masyarakat juga berhak untuk menuntut pertanggungjawaban atas rencana maupun pelaksanaan anggaran tersebut.

2) Disiplin Anggaran

Pendapatan yang direncanakan merupakan perkiraan yang terukur secara rasional yang dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan, sedangkan belanja yang dianggarkan pada setiap pos merupakan batas tertinggi dari pengeluaran belanja. Penganggaran pengeluaran harus didukung dengan adanya kepastian tersedianya penerimaan dalam jumlah yang cukup. Penggunaan setiap pos anggaran harus sesuai dengan kegiatan atau proyek yang diusulkan. Pemerintah daerah dilarang melaksanakan kegiatan atau proyek yang belum atau tidak tersedia anggarannya.

3) Keadilan Anggaran

Pemerintah daerah wajib mengalokasikan penggunaan anggarannya secara adil agar dapat dinikmati oleh seluruh kelompok masyarakat tanpa diskriminasi dalam pemberian pelayanan, karena dana atas anggaran daerah pada hakikatnya diperoleh melalui peran serta masyarakat secara keseluruhan.

4) Efisiensi dan Efektifitas Anggaran

Penyusunan anggaran hendaknya dilakukan berlandaskan asas efisiensi,

tepat guna, tepat waktu pelaksanaan, serta penggunaan anggarannya dapat dipertanggungjawabkan. Dana yang tersedia harus dimanfaatkan dengan sebaik mungkin untuk dapat menghasilkan peningkatan dan kesejahteraan yang maksimal untuk kepentingan *stakeholders*.

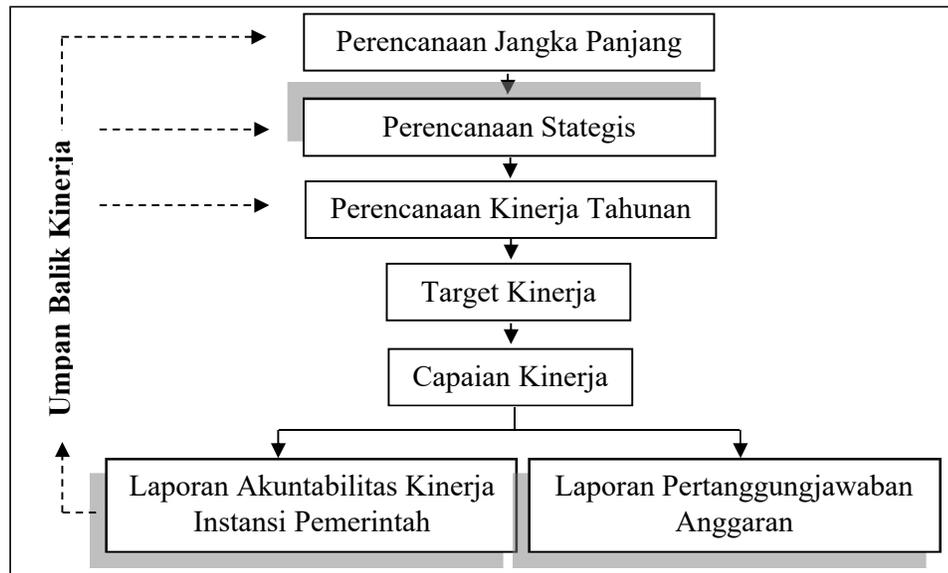
5) Disusun dengan Pendekatan Kinerja

Anggaran yang disusun dengan pendekatan kinerja mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja (*output*) dari perencanaan alokasi biaya (*input*) yang telah ditetapkan. Hasil kerja harus sepadan atau lebih besar dari biaya yang telah ditetapkan. Pemerintah daerah harus mampu menumbuhkan profesionalisme kerja di setiap organisasi kerja yang terkait.

Berdasarkan prinsip-prinsip di atas, maka tujuan penerapan anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat: 1) menunjukkan keterkaitan antara pendanaan dan prestasi kinerja yang akan dicapai, 2) meningkatkan efisiensi dan transparansi dalam pelaksanaannya, dan 3) meningkatkan fleksibilitas dan akuntabilitas unit dalam melaksanakan tugas dan pengelolaan anggaran.

c. Kerangka Kerja Anggaran Berbasis Kinerja

Kerangka kerja pada sistem anggaran berbasis kinerja tidak terlepas dari siklus anggaran yang terdiri dari perencanaan anggaran, pelaksanaan anggaran, pertanggungjawaban anggaran, dan evaluasi kinerja. Rencana strategis yang dituangkan dalam target tahunan pada akhirnya selalu dievaluasi dan diperbaiki terus menerus. Kerangka kerja anggaran berbasis kinerja pada gambar 1, menunjukkan bagaimana anggaran berbasis kinerja digunakan sebagai umpan balik dalam rencana strategis secara keseluruhan.



Gambar 1. Kerangka Kerja Anggaran Berbasis Kinerja

(Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan, 2005, Olahan Penulis).

Berdasarkan gambar di atas, dapat dijelaskan bahwa dalam menyusun anggaran berbasis kinerja, pemerintah daerah terlebih dahulu harus mempunyai rencana strategis. Rencana strategis daerah disusun berdasarkan rencana pembangunan jangka panjang daerah yang telah ditetapkan dalam peraturan daerah. Rencana pembangunan jangka panjang daerah adalah dokumen perencanaan pembangunan daerah untuk periode dua puluh tahun yang memuat visi, misi, dan arah pembangunan daerah yang mengacu pada rencana pembangunan jangka panjang nasional.

Berpedoman pada rencana jangka panjang daerah, pemerintah daerah menyusun rencana pembangunan jangka menengah daerah. Berdasarkan pasal 5 ayat (2) Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan

Pembangunan Nasional,

“Rencana pembangunan jangka menengah daerah merupakan penjabaran dari visi, misi, dan program kepala daerah yang penyusunannya berpedoman pada rencana pembangunan jangka panjang daerah dan memperhatikan rencana pembangunan jangka panjang nasional, memuat arah kebijakan keuangan daerah, strategi pembangunan daerah, kebijakan umum, dan program satuan kerja perangkat daerah, program kewilayahan disertai rencana kerja dalam rangka regulasi dan kerangka pendanaan yang bersifat indikatif”.

Pasal tersebut menjelaskan bahwa rencana pembangunan jangka menengah merupakan rencana strategis daerah. Rencana strategis tersebut berisi: 1) visi, menyatakan cara pandang kemana instansi pemerintah harus dibawah, 2) misi, sesuatu yang harus dilaksanakan oleh instansi agar tujuan instansi dapat terlaksana dengan baik, 3) tujuan strategis, memuat arah yang akan dituju instansi agar dapat diketahui dengan jelas apa yang harus dilaksanakan oleh instansi, 4) sasaran strategis yang fokus pada tindakan dan alokasi sumber daya instansi dalam kaitannya dengan pencapaian kinerja yang diinginkan, 5) program dan sub program kinerja pada setiap sasaran strategis, memuat apa yang hendak dicapai dan bagaimana setiap rupiah dialokasikan untuk memenuhi program dan sasaran.

Tahap penyusunan rencana strategis daerah diawali dengan kepala Badan Perencanaan Pembangunan Daerah menyusun rancangan awal rencana strategis. Berpedoman pada rancangan tersebut, kepala satuan kerja perangkat daerah menyiapkan rencana strategis satuan kerja perangkat daerah sesuai dengan tugas pokok dan fungsi yang memuat visi, misi, tujuan, kebijakan, program dan kegiatan pembangunan. Rancangan rencana strategis satuan kerja perangkat daerah digunakan kepala Badan Perencanaan Pembangunan Daerah untuk

menyusun rancangan rencana pembangunan jangka menengah yang akan dibahas dalam musyawarah perencanaan pembangunan bersama masyarakat paling lambat dua bulan setelah kepala daerah dilantik. Berdasarkan hasil musyawarah tersebut, ditetapkan rencana strategis daerah melalui peraturan daerah. Kemudian, satuan kerja perangkat daerah segera menyesuaikan rencana strategisnya dengan rencana strategis daerah yang telah disahkan dan ditetapkan dengan peraturan pimpinan satuan kerja perangkat daerah.

Berdasarkan rencana strategis daerah yang sudah ditetapkan, pada setiap tahunnya dituangkan dalam rencana kinerja tahunan yang disebut dengan rencana kerja pemerintah daerah. Rencana kerja pemerintah daerah memuat rancangan kerangka ekonomi daerah, prioritas pembangunan, rencana kerja, dan pendanaan baik yang dilaksanakan langsung oleh pemerintah daerah maupun yang ditempuh dengan partisipasi masyarakat. Rencana kerja pemerintah daerah ditetapkan dengan peraturan daerah dan menjadi pedoman penyusunan rencana anggaran pendapatan dan belanja daerah.

Rencana strategis yang telah dirumuskan perlu dibuatkan penetapan target kinerja untuk mengetahui sasaran kuantitatif dari pelaksanaan kegiatan, program dan kebijakan yang telah ditetapkan pemerintah daerah. Indikator kinerja memberikan penjelasan tentang apa yang akan diukur untuk menentukan apakah tujuan sudah tercapai. Ukuran penilaian didasarkan pada indikator sebagai berikut:

- 1) Masukan (*input*), yaitu tolak ukur kinerja berdasarkan besaran sumber dana, sumber daya manusia, material, waktu, teknologi, dan lain sebagainya yang

digunakan untuk melaksanakan program, kegiatan, dan sub kegiatan.

- 2) Keluaran (*output*), yaitu tolak ukur kinerja berdasarkan produk (barang atau jasa) yang dihasilkan dari program, kegiatan, dan sub kegiatan.
- 3) Hasil (*outcome*), yaitu tolak ukur kinerja berdasarkan tingkat keberhasilan yang dapat dicapai berdasarkan keluaran program, kegiatan, dan sub kegiatan yang sudah dilaksanakan.
- 4) Manfaat (*benefit*), yaitu tolak ukur kinerja berdasarkan tingkat kemanfaatan yang dapat dirasakan sebagai nilai tambah bagi masyarakat dan pemerintah.
- 5) Dampak (*impact*), yaitu tolak ukur kinerja berdasarkan dampaknya terhadap kondisi makro yang ingin dicapai dari manfaat.

Pengukuran kinerja dimaksudkan untuk mengetahui dan menilai keberhasilan atau kegagalan suatu program, kegiatan dan sub kegiatan. Oleh sebab itu, anggaran berbasis kinerja dapat mempengaruhi akuntabilitas kinerja yang menunjukkan pertanggungjawaban lembaga atas keberhasilan atau kegagalan pengelolaan dan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang dilakukan secara periodik dan diukur dengan indikator kinerja yang telah ditetapkan sebelumnya. Agar akuntabilitas kinerja dapat berjalan dengan baik, diperlukan evaluasi kinerja yang dapat bekerja secara sinergis.

Langkah akhir dari anggaran berbasis kinerja adalah pertanggungjawaban kinerja yang dituangkan dalam laporan akuntabilitas kinerja yang disusun secara jujur, objektif, dan transparan. Laporan akuntabilitas kinerja menguraikan tentang pertanggungjawaban keberhasilan maupun kegagalan

dalam mencapai target kinerja yang ada dalam kesepakatan kinerja yang berguna sebagai bahan evaluasi dan masukan untuk perbaikan tahun depan. Berdasarkan hasil evaluasi atas laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah tersebut, pemerintah daerah memperbaiki perencanaan dalam penyusunan anggaran melalui rencana strategis.

3. Siklus Anggaran Sesuai dengan Prinsip Akuntabilitas

Menurut Astuty (2012:6), empat tahap siklus anggaran berbasis kinerja yang sesuai dengan prinsip akuntabilitas terdiri atas perencanaan anggaran, pelaksanaan anggaran, pertanggungjawaban anggaran dan evaluasi kinerja. Siklus anggaran sesuai dengan prinsip akuntabilitas dijelaskan lebih lanjut pada sub bab selanjutnya.

a. Perencanaan Anggaran

Menurut Mardiasmo (2009:61), perencanaan anggaran menjadi sangat penting karena ketidaktepatan dan ketidakefektifan perencanaan anggaran dapat menggagalkan pencapaian tujuan, kinerja instansi pemerintah daerah akan rendah atau tidak baik sehingga menyebabkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menurun. Komponen yang harus diperhatikan dalam perencanaan anggaran adalah rencana pembangunan jangka menengah, rencana strategis, rencana kerja, program dan kegiatan, indikator kinerja, dan penyusunan alokasi anggaran (Ashari, 2013:33-34). Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, perencanaan anggaran pendapatan dan belanja daerah diawali dengan penyusunan rencana pembangunan jangka menengah daerah oleh pemerintah

daerah untuk jangka waktu lima tahun yang merupakan penjabaran dari visi dan misi kepala daerah. Penyusunannya berpedoman pada rencana pembangunan jangka panjang daerah dengan memperhatikan rencana pembangunan jangka menengah nasional dan standar pelayanan minimal yang telah ditetapkan oleh pemerintah. Penetapannya paling lambat dua bulan setelah kepala daerah dilantik.

Berdasarkan rencana pembangunan jangka menengah daerah, satuan kerja perangkat daerah menyusun rencana strategis. Rencana strategis tersebut memuat visi, misi, tujuan, strategi, kebijakan, program dan kegiatan pembangunan yang bersifat indikatif sesuai dengan tugas dan fungsi masing-masing satuan kerja perangkat daerah. Selanjutnya, berpedoman pada rencana strategis satuan kerja perangkat daerah, pemerintah daerah menyusun rencana kerja pemerintah daerah.

Rencana kerja pemerintah daerah merupakan penjabaran dari rencana pembangunan jangka menengah daerah untuk jangka waktu satu tahun. Rencana kerja pemerintah daerah memuat tentang rancangan kerangka ekonomi daerah, prioritas pembangunan, rencana kerja yang terukur beserta pendanaannya baik yang dilaksanakan langsung oleh pemerintah daerah maupun yang ditempuh dengan mendorong partisipasi masyarakat. Rencana kerja disusun untuk menjamin keterkaitan dan konsistensi antara perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, dan pengawasan. Penyusunan rencana kerja pemerintah daerah diselesaikan selambat-lambatnya pada akhir bulan Mei tahun anggaran sebelumnya dan ditetapkan dengan peraturan kepala daerah.

Selanjutnya, pemerintah daerah menyampaikan kebijakan umum anggaran sebagai landasan penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah. Penyusunannya berdasarkan rencana kerja pemerintah daerah yang merupakan hasil dari musyawarah perencanaan pembangunan dengan unsur pemerintah dan masyarakat. Kemudian, dilakukan pembahasan kebijakan umum anggaran oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah. Berdasarkan kebijakan umum anggaran yang telah disepakati oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, pemerintah daerah bersama Dewan Perwakilan Rakyat Daerah membahas prioritas dan plafon anggaran sementara untuk dijadikan acuan bagi setiap satuan kerja perangkat daerah.

Kepala satuan kerja perangkat daerah selaku pengguna anggaran, menyusun rencana kerja dan anggaran satuan kerja perangkat daerah. Rencana kerja dan anggaran memuat program dan kegiatan. Penyusunan program berpedoman pada rencana strategis, sedangkan penyusunan kegiatan berpedoman pada rencana kerja daerah. Selanjutnya, kepala satuan kerja dan perangkat daerah menyusun indikator kinerja yang memuat *output* dan *outcome*. Penyusunan indikator kinerja utama program harus mengacu pada *outcome*, sedangkan indikator kinerja kegiatan harus mengacu pada *output*. Rencana kerja dan anggaran satuan kerja perangkat daerah tersebut disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah dalam pembahasan pendahuluan rencana anggaran pendapatan dan belanja daerah. Hasil pembahasan rencana kerja dan anggaran satuan kerja perangkat daerah disampaikan kepada pejabat pengelola keuangan daerah sebagai bahan

penyusunan peraturan daerah tentang anggaran pendapatan dan belanja daerah.

Pemerintah daerah mengajukan rancangan peraturan daerah tentang anggaran pendapatan dan belanja daerah disertai penjelasan dan dokumen pendukung kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah pada minggu pertama bulan Oktober. Keputusan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah mengenai rancangan peraturan daerah tentang anggaran pendapatan dan belanja paling lambat satu bulan sebelum tahun anggaran yang bersangkutan dilaksanakan. Selanjutnya, anggaran pendapatan dan belanja daerah ditetapkan dalam peraturan daerah.

b. Pelaksanaan Anggaran

Pelaksanaan anggaran adalah proses melaksanakan apa yang sudah direncanakan dalam dokumen perencanaan anggaran (Tamasoleng, 2015:103). Pelaksanaan anggaran oleh kepala satuan kerja perangkat daerah dilaksanakan setelah dokumen pelaksanaan anggaran satuan kerja perangkat daerah ditetapkan oleh pejabat pengelola keuangan daerah dengan persetujuan sekretaris daerah. Pelaksanaan anggaran terdiri dari pelaksanaan anggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaan (Anugerahani, 2013:160).

1) Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Daerah

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, pelaksanaan anggaran pendapatan daerah oleh pemerintah daerah memiliki ketentuan sebagai berikut:

- a) Setiap satuan kerja perangkat daerah yang memiliki tugas untuk memungut pendapatan daerah wajib melaksanakan pemungutan berdasarkan ketentuan

peraturan perundang-undangan. Satuan kerja perangkat daerah dilarang melakukan pungutan lain selain dari yang telah ditetapkan dalam peraturan daerah.

- b) Komisi, rabat, potongan atau penerimaan lain dengan nama dan dalam bentuk apapun yang dapat dinilai dengan uang, baik secara langsung sebagai akibat dari penjualan, tukar menukar, hibah, asuransi, atau pengadaan barang dan jasa, termasuk penerimaan bunga, jasa giro, atau penerimaan lain sebagai akibat penyimpanan dana anggaran pada bank, serta penerimaan dari hasil pemanfaatan barang daerah atas kegiatan lainnya merupakan pendapatan daerah.
- c) Penerimaan satuan kerja perangkat daerah dilarang digunakan langsung untuk membiayai pengeluaran, kecuali telah ditentukan lain dalam perundang-undangan.
- d) Penerimaan daerah berupa uang atau cek harus disetorkan ke rekening kas umum daerah paling lama satu hari kerja oleh bendahara penerimaan, disertai bukti pendukung yang lengkap. Jika berbentuk barang, maka dicatat sebagai inventaris daerah.
- e) Satuan kerja perangkat daerah yang bertugas memungut, wajib menginsentifkan pemungutan penerimaan tersebut.
- f) Pengembalian atas kelebihan pajak, retribusi, pengembalian tuntutan ganti rugi dan sejenisnya yang pengembalian penerimaannya terjadi dalam tahun yang sama, maka dilakukan dengan membebaskan pada rekening penerimaan yang bersangkutan. Jika pengembalian kelebihan penerimaan

terjadi pada tahun-tahun sebelumnya, maka dibebankan pada rekening belanja tidak terduga.

2) Pelaksanaan Anggaran Belanja Daerah

Pelaksanaan anggaran belanja daerah oleh pemerintah daerah berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah memiliki ketentuan sebagai berikut:

- a) Pengeluaran belanja daerah menggunakan prinsip hemat, tidak mewah, efektif, efisien dan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.
- b) Setiap satuan kerja perangkat daerah dilarang melakukan pengeluaran atas beban anggaran daerah selain yang telah ditentukan dalam anggaran pendapatan dan belanja daerah dan harus didukung dengan bukti yang lengkap dan sah mengenai hak yang diperoleh oleh pihak yang menagih.
- c) Pengguna anggaran atau kuasa pengguna anggaran dapat diberikan uang persediaan yang dikelola oleh bendahara pengeluaran.
- d) Bendahara pengeluaran sebagai wajib pungut pajak, wajib menyetorkan seluruh penerimaan potongan dan pajak yang dipungut ke rekening kas negara pada bank pemerintah atau bank lain yang ditetapkan Menteri Keuangan sebagai bank persepsi atau pos giro dalam jangka waktu sesuai ketentuan perundang-undangan.
- e) Pembayaran atas beban anggaran pendapatan dan belanja daerah dapat dilakukan berdasarkan surat penyediaan dana, dokumen pelaksanaan anggaran satuan kerja perangkat daerah, atau dokumen lain yang dipersamakan dengan surat penyediaan dana.

- f) Khusus untuk biaya gaji pegawai negeri sipil daerah dibebankan dalam anggaran pendapatan dan belanja daerah.
- g) Pelaksanaan pengeluaran atas beban anggaran pendapatan dan belanja daerah dilakukan berdasarkan surat perintah membayar yang diterbitkan oleh pengguna anggaran atau kuasa pengguna anggaran. Penerbitan surat perintah membayar tidak boleh dilakukan sebelum barang dan atau jasa diterima, kecuali ditentukan lain dalam peraturan perundang-undangan. Pembayarannya dilakukan dengan penerbitan surat perintah pencairan dana oleh kuasa bendahara umum daerah.
- h) Bendahara umum daerah dalam hal melakukan pembayaran berkewajiban untuk: (1) meneliti kelengkapan perintah pembayaran yang diterbitkan oleh pengguna anggaran, (2) menguji kebenaran perhitungan tagihan atas beban anggaran pendapatan dan belanja daerah yang tercantum dalam perintah pembayaran, (3) menguji ketersediaan dana yang bersangkutan, (4) memerintahkan pencairan dana sebagai dasar pengeluaran daerah, dan (5) menolak pencairan dana apabila perintah pembayaran yang diterbitkan oleh pengguna anggaran tidak memenuhi persyaratan yang ditetapkan.

3) Pelaksanaan Anggaran Pembiayaan Daerah

Pengelolaan anggaran pembiayaan daerah dilakukan oleh pejabat pengelola keuangan daerah. Pelaksanaan anggaran pembiayaan daerah berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah memiliki ketentuan yang akan dijelaskan pada sub bab selanjutnya.

a) Penerimaan Pembiayaan

- (1) Pemindahbukuan dari rekening dana cadangan ke rekening kas umum daerah dilakukan berdasarkan rencana pelaksanaan kegiatan, setelah jumlah dana cadangan yang ditetapkan berdasarkan peraturan daerah tentang pembentukan dana cadangan mencukupi. Pemindahbukuan paling tinggi dilakukan sejumlah pagu dana cadangan yang akan digunakan untuk mendanai pelaksanaan kegiatan dalam tahun anggaran, dilakukan dengan surat perintah pemindahbukuan oleh kuasa bendahara umum daerah atas persetujuan pejabat pengelola keuangan daerah.
- (2) Penjualan kekayaan milik daerah yang dipisahkan dilakukan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan. Pencatatan penerimaannya didasarkan pada bukti penerimaan yang sah.
- (3) Penerimaan pinjaman daerah didasarkan pada jumlah pinjaman yang akan diterima dalam tahun anggaran yang bersangkutan sesuai yang telah ditetapkan dalam perjanjian pinjaman. Penerimaan pinjaman dalam bentuk mata uang asing dibukukan dalam nilai rupiah.
- (4) Penerimaan kembali pemberian pinjaman daerah didasarkan pada perjanjian pemberian pinjaman daerah sebelumnya.

b) Pengeluaran Pembiayaan

- (1) Jumlah pendapatan daerah yang disisihkan untuk pembentukan dana cadangan dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus sesuai dengan jumlah yang telah ditetapkan dalam peraturan daerah.
- (2) Penyertaan modal pemerintah daerah dapat dilaksanakan apabila jumlah

yang akan disertakan dalam tahun anggaran telah ditetapkan dalam peraturan daerah tentang penyertaan modal daerah.

- (3) Pembayaran pokok utang didasarkan pada jumlah yang harus dibayar sesuai dengan perjanjian pinjaman dan pelaksanaannya merupakan prioritas utama dari seluruh kewajiban pemerintah daerah yang harus diselesaikan dalam tahun anggaran yang berkenaan.
- (4) Pemberian pinjaman daerah kepada pihak lain harus berdasarkan keputusan kepala daerah atas persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah.
- (5) Pelaksanaan pengeluaran pembiayaan, penyertaan modal pemerintah daerah, pembayaran pokok utang, dan pemberian pinjaman daerah dilakukan berdasarkan surat perintah membayar yang diterbitkan oleh pejabat pengelolaan keuangan daerah.

c. Pertanggungjawaban Anggaran

Menurut Soraya (2014:5), pertanggungjawaban anggaran diawali dengan penyelenggaraan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana oleh masing-masing kepala satuan kerja perangkat daerah selaku pengguna anggaran. Setelah itu, kepala satuan kerja perangkat daerah menyiapkan laporan keuangan terdiri atas: 1) laporan realisasi anggaran, 2) neraca, dan 3) catatan atas laporan keuangan yang berhubungan dengan pelaksanaan anggaran dan barang yang dikelolanya. Laporan keuangan tersebut disampaikan kepada kepala daerah melalui pejabat pengelola keuangan daerah, selambat-lambatnya dua bulan setelah tahun anggaran

berakhir.

Berdasarkan laporan keuangan satuan kerja perangkat daerah, pejabat pengelola keuangan daerah menyusun laporan keuangan pemerintah daerah yang terdiri atas: 1) laporan realisasi anggaran, 2) neraca, 3) laporan arus kas, dan 4) catatan atas laporan keuangan, disajikan sesuai dengan peraturan pemerintah tentang standar akuntansi pemerintahan, dilampiri dengan laporan ikhtisar realisasi kinerja, dan laporan keuangan badan usaha milik daerah dan perusahaan daerah. Laporan keuangan pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja daerah tersebut, disampaikan kepada Badan Pemeriksa Keuangan selambat-lambatnya tiga bulan setelah tahun anggaran berakhir. Pemeriksaan laporan keuangan oleh Badan Pemeriksa Keuangan diselesaikan selambat-lambatnya dua bulan setelah menerima laporan keuangan dari pemerintah daerah.

Selanjutnya, laporan-laporan tersebut disampaikan kepada kepala daerah dalam rangka memenuhi pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja daerah. Kemudian, kepala daerah memberikan tanggapan dan melakukan penyesuaian terhadap laporan keuangan berdasarkan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas laporan keuangan pemerintah daerah. Selanjutnya, kepala daerah menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja daerah kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan paling lambat enam bulan setelah tahun anggaran berakhir sebagai bentuk

pertanggungjawaban publik.

d. Evaluasi Kinerja

Dalam rangka penerapan anggaran berbasis kinerja, seluruh instansi perangkat daerah melaksanakan evaluasi kinerja pada unit kerjanya berdasarkan sasaran dan atau standar kinerja kegiatan yang telah ditetapkan dalam dokumen perencanaan anggaran. Kendala yang terjadi baik didalam proses perencanaan, pelaksanaan, hingga pertanggungjawaban anggaran dapat diungkapkan melalui hasil evaluasi kinerja.

Selain itu, evaluasi kinerja juga menyediakan informasi bagi instansi pemerintah dalam menilai: 1) pencapaian atas sasaran program yang telah ditetapkan, 2) identifikasi dan analisis kelemahan program/kegiatan, dan 3) tindakan yang tepat untuk meningkatkan kinerja. Hasil evaluasi kinerja digunakan sebagai bahan pengambilan keputusan dalam penyusunan anggaran pada tahun yang akan datang dan digunakan untuk memperbaiki kinerja secara berkelanjutan (Bappenas, 2009:26).

Menurut Ashari (2013:34), evaluasi kinerja yang dilakukan oleh instansi pemerintah daerah meliputi:

1) Evaluasi Program dan Kegiatan

Evaluasi yang digunakan untuk menilai capaian sasaran program dan kegiatan. Dilakukan guna mengetahui persentase kemajuan suatu program atau kegiatan. Hasil evaluasi terhadap program dan kegiatan digunakan sebagai rekomendasi penyusunan program dan kegiatan di tahun berikutnya.

2) Evaluasi *input, output, dan outcome*

Evaluasi yang dilakukan dengan cara sebagai berikut: a) membandingkan rencana dengan realisasi *input* kegiatan, 2) membandingkan rencana dengan realisasi *output* kegiatan, 3) membandingkan rencana dengan realisasi *outcome* program. Evaluasi terhadap *input, output, dan outcome* tersebut dapat digunakan untuk mengetahui kendala yang terjadi di lapangan.

4. Akuntabilitas Publik

a. Pengertian Akuntabilitas Publik

Istilah akuntabilitas berasal dari bahasa Inggris “*accountability*” yang berarti pertanggungjawaban. Menurut Mardiasmo (2009:18), akuntabilitas publik adalah kewajiban seorang pemegang amanah untuk memberikan informasi pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Menurut Halim (2012:20), akuntabilitas publik adalah kewajiban-kewajiban dari individu atau penguasa yang dipercaya untuk mengelola sumber daya publik dan yang bersangkutan dengannya untuk dapat menjawab hal-hal yang menyangkut pertanggungjawaban pegawai pemerintah kepada publik yang menjadi konsumen layanannya. Menurut Bastian (2010:274), akuntabilitas publik adalah kewajiban pemerintah untuk mengelola sumber daya, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang berkaitan dengan penggunaan sumber daya publik kepada pihak pemberi mandat.

Berdasarkan pernyataan tersebut, akuntabilitas publik adalah kewajiban pemerintah dalam mengungkapkan informasi mengenai pertanggungjawaban pengelolaan sumber daya publik secara jelas kepada pemberi mandat.

b. Bentuk Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas publik terdiri dari dua macam yaitu akuntabilitas vertikal dan akuntabilitas horizontal (Mardiasmo, 2009:20). Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi. Bentuk akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban unit-unit kerja kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat. Akuntabilitas horizontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas, baik secara langsung maupun melalui lembaga perwakilan rakyat.

Akuntabilitas publik mengharuskan lembaga-lembaga sektor publik untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horizontal bukan hanya pertanggungjawaban vertikal. Pembuatan laporan keuangan eksternal yang dapat menggambarkan kinerja lembaga sektor publik dirasa perlu untuk diketahui masyarakat.

5. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

a. Pengertian Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Akuntabilitas kinerja adalah kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban, menerangkan kinerja dan tindakan organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban (Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, 2000).

Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara Nomor 239/IX/6/8/2003 tentang Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah menjelaskan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban secara periodik. Berdasarkan Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah,

“Akuntabilitas Kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan program dan kegiatan yang telah diamanatkan para pemangku kepentingan dalam rangka mencapai misi organisasi secara terukur dengan sasaran/target kinerja yang telah ditetapkan melalui laporan kinerja instansi pemerintah yang disusun secara periodik.”

Berdasarkan pernyataan tersebut, akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan dalam mencapai target kinerja atas program dan kegiatan yang telah ditetapkan oleh pemangku kepentingan dan pelaporannya diwujudkan dalam bentuk laporan kinerja instansi pemerintah yang disusun secara periodik.

b. Prinsip-Prinsip Pelaksanaan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Darwanis, (2013:167) pelaksanaan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah harus berdasarkan prinsip-prinsip sebagai berikut: Pertama, terdapat komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.

Agar pelaksanaan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah lebih efektif sangat diperlukan komitmen yang kuat dari organisasi yang mempunyai wewenang dan bertanggung jawab dibidang pengawasan dan penilaian terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah untuk: 1) menjalankan organisasi sesuai dengan visi, misi, dan tujuan satuan kerja perangkat daerah, 2) membuat laporan kinerja atas pelaksanaan program dan kegiatan dengan baik, serta 3) mempublikasikan hasil laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah kepada masyarakat.

Kedua, terdapat sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber daya secara konsisten. Ketiga, menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan. Hal ini mengandung arti bahwa laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah harus dapat menggambarkan pencapaian sasaran dan tujuan. Keempat, berorientasi pada pencapaian visi, misi, hasil, dan manfaat. Laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah disusun dengan menjabarkan pencapaian visi, misi, hasil, dan manfaat yang telah diperoleh.

Kelima, jujur, objektif, transparan, dan akurat. Laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah disusun dan disajikan dengan jujur, objektif, transparan, dan akurat agar masyarakat dapat mengetahui kinerja pemerintah daerahnya dengan baik. Terakhir, menyajikan keberhasilan atau kegagalan misi pemerintah daerah. Laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah harus dapat menyajikan tingkat keberhasilan program dan kegiatan, sehingga laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat digunakan sebagai bahan evaluasi dalam merencanakan program dan kegiatan di tahun berikutnya.

c. Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Berdasarkan Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, penyelenggaraan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah meliputi rencana strategis, perjanjian kinerja, pengukuran kinerja, pengelolaan data kinerja, pelaporan kinerja, *review* dan evaluasi kinerja. Tahap pertama, penyusunan rencana strategis sebagai dokumen perencanaan satuan kerja perangkat daerah periode lima tahunan oleh satuan kerja perangkat daerah. Dokumen perencanaan satuan kerja perangkat daerah tersebut digunakan sebagai landasan penyelenggaraan sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Selanjutnya, satuan kerja perangkat daerah menyusun rencana kerja dan anggaran yang ditetapkan dalam dokumen pelaksanaan anggaran.

Tahap kedua adalah penyusunan perjanjian kinerja. Dokumen pelaksanaan anggaran yang telah ditetapkan digunakan sebagai dasar penyusunan perjanjian kinerja. Perjanjian kinerja disusun dengan mencantumkan indikator kinerja dan target kinerja yang telah disepakati oleh Bupati dan pimpinan satuan kerja perangkat daerah. Dokumen perjanjian kinerja tersebut disampaikan kepada presiden melalui Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi. Pelaksanaan dan pencapaian kinerja satuan kerja dan perangkat daerah menjadi tanggung jawab pimpinan entitas akuntabilitas kinerja satuan kerja perangkat daerah.

Tahap ketiga, entitas akuntabilitas kinerja satuan kerja perangkat daerah melakukan pengukuran kinerja dengan menggunakan indikator kinerja yang

terdapat dalam dokumen perjanjian kinerja dengan cara sebagai berikut: 1) membandingkan realisasi kinerja dengan sasaran atau target kinerja yang dicantumkan dalam dokumen perjanjian kinerja dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja daerah tahun berjalan, 2) membandingkan realisasi kinerja program sampai tahun berjalan dengan sasaran kinerja lima tahunan yang direncanakan dalam rencana strategis satuan kerja perangkat daerah.

Tahap keempat, entitas akuntabilitas kinerja satuan kerja perangkat daerah melakukan pengelolaan data kinerja dengan mencatat, mengelola, dan melaporkan data kinerja yang mencakup penetapan data dasar, penyediaan instrumen perolehan data berupa pencatatan dan registrasi, pengkompilasian dan perangkuman. Tahap kelima, entitas menyusun dan menyajikan laporan kinerja atas prestasi kinerja yang dicapai berdasarkan penggunaan anggaran yang telah dialokasikan. Laporan kinerja tersebut terdiri dari:

- 1) Laporan kinerja intern yang berisi laporan kinerja triwulan yang disampaikan bersama laporan keuangan triwulan.
- 2) Laporan kinerja tahunan yang berisi ringkasan tentang keluaran dari kegiatan dan hasil yang dicapai dari program sebagaimana yang telah ditetapkan dalam dokumen pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja daerah. Laporan kinerja tahunan tersebut menyajikan tentang pencapaian tujuan dan sasaran, realisasi pencapaian target kinerja, penjelasan yang memadai atas pencapaian kinerja, membandingkan capaian kinerja kegiatan dan program sampai dengan tahun berjalan dengan target kinerja lima

tahunan yang direncanakan dalam rencana strategis. Laporan kinerja tahunan tersebut disampaikan oleh kepala satuan kerja perangkat daerah kepada Bupati paling lambat dua bulan setelah tahun anggaran berakhir. Selanjutnya, Bupati menyusun laporan kinerja tahunan pemerintah Kabupaten dan disampaikan kepada Gubernur, Menteri Perencanaan Pembangunan Nasional, Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi, serta Menteri Dalam Negeri paling lambat tiga bulan setelah tahun anggaran berakhir.

Tahap keenam, aparat intern pemerintah daerah melakukan *review* atas laporan kinerja dalam rangka meyakinkan keandalan informasi yang disajikan sebelum disampaikan oleh Bupati. Selanjutnya, hasil *review* tersebut dituangkan dalam pernyataan telah di-*review* dan ditandatangani oleh aparat intern pemerintah daerah. Kemudian, laporan evaluasi implementasi sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah disampaikan oleh aparat intern pemerintah daerah kepada Bupati dan disampaikan kepada Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi. Selanjutnya, Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi mengkoordinasikan penyelenggaraan evaluasi atas pelaksanaan sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil dari evaluasi tahun anggaran sebelumnya digunakan sebagai alat perbaikan untuk penyusunan anggaran tahun selanjutnya.

B. Penelitian Terdahulu

Penelitian terkait pengaruh anggaran berbasis kinerja terhadap

akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sudah dilakukan oleh peneliti terdahulu. **Pertama**, penelitian oleh Triuriana (2013) dengan judul “Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Empiris pada Kabupaten Jember)”. Tujuannya untuk menguji pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, dan sistem pelaporan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kabupaten Jember.

Kedua, penelitian oleh Ahmari (2014) yang berjudul “Pengaruh Perencanaan, Pelaksanaan dan Pengendalian Anggaran terhadap Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Kepulauan Mentawai”. Tujuannya untuk menguji pengaruh perencanaan, pelaksanaan, dan pengendalian anggaran terhadap kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perencanaan, pelaksanaan, dan pengendalian anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja SKPD Kabupaten Kepulauan Mentawai.

Ketiga, penelitian oleh Hamidi (2014) yang berjudul “Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas pada RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban”. Tujuannya menjelaskan pelaksanaan anggaran berbasis kinerja pada RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban pada tahun 2015 terhadap akuntabilitas. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hanya evaluasi kinerja yang berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas RSUD dr. R. Koesma Kabupaten

Tuban, sedangkan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban.

Keempat, penelitian oleh Friska (2015) dengan judul “Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Jambi)”. Tujuannya untuk mencari bukti empiris penerapan anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Provinsi Jambi dengan menggunakan komitmen organisasi sebagai variabel moderasinya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa implementasi anggaran dan pelaporan anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Provinsi Jambi, sedangkan perencanaan anggaran dan evaluasi kinerja tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Provinsi Jambi, dan variabel komitmen organisasi hanya dapat memoderasi variabel implementasi anggaran saja.

Kelima, penelitian oleh Wibisono (2016) dengan judul “Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi pada Kota Surabaya)”. Tujuannya untuk menguji secara empiris pengaruh penerapan anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Surabaya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perencanaan anggaran dan pertanggungjawaban anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Surabaya,

sedangkan implementasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Surabaya. Data terkait penelitian terdahulu dapat dilihat pada tabel 3.

Tabel 3. Penelitian Terdahulu

Nama Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Persamaan dan Perbedaan
Triuriana (2013)	Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Empiris pada Kabupaten Jember)	Variabel bebas: 1. Kejelasan sasaran anggaran 2. Pengendalian akuntansi 3. Sistem pelaporan Variabel terikat: Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah	Kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, dan sistem pelaporan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kabupaten Jember.	Persamaan: 1. Membahas pengaruh sistem pelaporan yang merupakan bagian dari pertanggungjawaban anggaran. 2. Teknik pengambilan sampel menggunakan <i>purposive sampling</i> . 3. Teknik pengumpulan data dengan menggunakan kuesioner. Perbedaan: 1. Tidak membahas pengaruh kejelasan anggaran, dan pengendalian akuntansi. 2. Kriteria sampel penelitian berbeda.
Ahmari (2014)	Pengaruh Perencanaan, Pelaksanaan dan Pengendalian Anggaran terhadap Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Kepulauan Mentawai	Variabel bebas: 1. Perencanaan anggaran 2. Pelaksanaan anggaran 3. Pengendalian anggaran Variabel terikat: Kinerja SKPD	1. Perencanaan anggaran berpengaruh signifikan terhadap pelaksanaan anggaran. 2. Perencanaan dan pelaksanaan anggaran berpengaruh signifikan terhadap pengendalian anggaran. 3. Perencanaan,	Persamaan: Membahas pengaruh perencanaan anggaran dan pelaksanaan anggaran Perbedaan: 1. Menggunakan analisis jalur, sedangkan peneliti menggunakan analisis regresi linier berganda. 2. Teknik pengambilan sampel menggunakan <i>multi stage sampling</i> . 3. Teknik pengumpulan data selain menggunakan kuesioner juga terdapat

Lanjutan Tabel 3. Penelitian Terdahulu

Nama Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Persamaan dan Perbedaan
			pelaksanaan, dan pengendalian anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja SKPD Kabupaten Kepulauan Mentawai.	wawancara. 4. Tidak membahas pengaruh kejelasan anggaran, dan pengendalian akuntansi.
Hamidi (2014)	Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas pada RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban	Variabel bebas: 1. Perencanaan anggaran 2. Pelaksanaan anggaran 3. Pelaporan anggaran 4. Evaluasi kinerja Variabel terikat: Akuntabilitas	Evaluasi kinerja berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban, sedangkan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban.	Persamaan: Membahas pengaruh perencanaan anggaran, pelaksanaan anggaran, dan evaluasi kinerja. Perbedaan: 1. Tidak menggunakan istilah pelaporan anggaran, tetapi menggunakan istilah pertanggungjawaban anggaran sesuai dengan Peraturan Pemerintah. 2. Studi penelitian bukan hanya di satu instansi, tetapi di seluruh instansi pemerintah. 3. Data yang terkumpul diuji menggunakan analisis regresi linier berganda.

Lanjutan Tabel 3. Penelitian Terdahulu

Nama Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Persamaan dan Perbedaan
Friska (2015)	Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Jambi)	<p>Variabel bebas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Perencanaan anggaran 2. Implementasi anggaran 3. Pelaporan anggaran 4. Evaluasi kinerja <p>Variabel moderating: Komitmen Organisasi</p> <p>Variabel terikat: Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah</p>	Implementasi dan pelaporan anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Provinsi Jambi, sedangkan perencanaan anggaran dan evaluasi kinerja tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Provinsi Jambi. Sementara itu, komitmen organisasi hanya dapat memoderasi implementasi anggaran saja.	<p>Persamaan: Membahas pengaruh perencanaan anggaran dan evaluasi kinerja.</p> <p>Perbedaan:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Menggunakan istilah pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran sesuai dengan Peraturan Pemerintah. 2. Hanya menggunakan variabel bebas dan terikat saja tanpa menggunakan variabel moderating. 3. Kriteria sampel penelitian berbeda.
Wibisono (2016)	Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi pada Kota	<p>Variabel bebas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Perencanaan anggaran 2. Implementasi anggaran 3. Pertanggung- 	Perencanaan dan pertanggungjawaban anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota	<p>Persamaan:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Membahas pengaruh perencanaan anggaran dan pertanggungjawaban anggaran. 2. Teknik pengambilan sampel menggunakan <i>purposive sampling</i>.

Lanjutan Tabel 3. Penelitian Terdahulu

Nama Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Persamaan dan Perbedaan
	Surabaya)	4. jawaban anggaran Variabel terikat: Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah	Surabaya, sedangkan implementasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Surabaya.	3. Teknik pengumpulan data dengan menggunakan kuesioner. Perbedaan: 1. Menggunakan istilah pelaksanaan anggaran sesuai dengan Peraturan Pemerintah.

Sumber: Olahan Penulis, 2018.

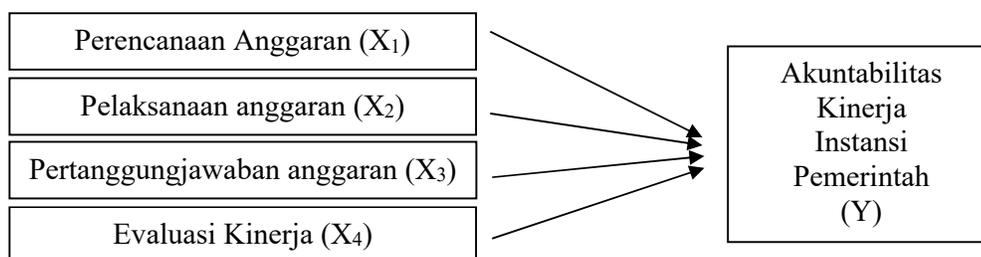
Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah sama-sama menguji anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah kecuali penelitian Triuriana dan Ahmari. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah: 1) studi penelitian yang berbeda yaitu di Kabupaten Sidoarjo, 2) Menggunakan variabel bebas yang terdiri atas perencanaan anggaran, pelaksanaan anggaran, pelaporan anggaran, dan evaluasi kinerja mengikuti istilah di dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, variabel terikatnya sama yaitu akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, 3) tidak menggunakan variabel moderating.

C. Kerangka Konseptual

Penerapan kebijakan desentralisasi di Indonesia menyebabkan perubahan yang mendasar terhadap pengelolaan keuangan pemerintah, sehingga pemerintah melakukan reformasi pengelolaan keuangan negara yang salah satunya yaitu dengan melakukan reformasi anggaran dari anggaran tradisional menjadi anggaran berbasis kinerja yang diharapkan mampu menciptakan akuntabilitas kinerja yang baik pada instansi pemerintah. Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dimulai dari perencanaan anggaran untuk menyusun rencana strategis, indikator capaian kinerja, hingga menjadi anggaran yang telah ditetapkan dalam peraturan daerah. Selanjutnya, anggaran tersebut dilaksanakan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dan dipertanggungjawabkan dengan membuat laporan keuangan. Kemudian, perencanaan, pelaksanaan, dan

pertanggungjawaban anggaran tersebut dievaluasi kinerjanya dan dituangkan dalam laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang tujuannya untuk mengetahui kinerja instansi pemerintah dalam menjalankan kewajibannya.

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan secara empiris pengaruh anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan penelitian Wibisono (2016), anggaran berbasis kinerja dirumuskan dalam tiga indikator yaitu perencanaan, implementasi, dan pertanggungjawaban anggaran. Friska (2015) dan Hamidi (2014), anggaran berbasis kinerja dirumuskan dalam empat indikator yaitu perencanaan, implementasi, pelaporan anggaran, dan evaluasi kinerja, tetapi istilah implementasi di penelitian Hamidi menggunakan istilah pelaksanaan. Triuriana (2013), salah satu faktor akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah sistem pelaporan. Oleh karena itu, peneliti merumuskan anggaran berbasis kinerja terdiri dari perencanaan anggaran, pelaksanaan anggaran, pertanggungjawaban anggaran, evaluasi kinerja sebagai variabel bebas, dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai variabel terikat. Pengaruh anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat dilihat pada gambar di bawah ini:



Gambar 2. Kerangka Konseptual (Olahan Penulis, 2018).

D. Pengembangan Hipotesis

Menurut Sugiyono (2012:64), hipotesis adalah jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pernyataan. Berdasarkan rumusan masalah, tinjauan pustaka, dan kerangka konseptual yang telah diuraikan sebelumnya, maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

1. Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dimulai dari penyusunan rencana strategis yang merupakan bagian dari perencanaan anggaran yaitu meliputi penyusunan visi, misi, tujuan, sasaran serta menetapkan strategi yang akan digunakan untuk mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan (Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan, 2007). Perencanaan anggaran dimulai dari perencanaan strategis hingga menjadi anggaran pendapatan dan belanja yang sah dan ditetapkan dalam peraturan daerah. Perencanaan anggaran tersebut menjadi salah satu penilaian dalam laporan akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah.

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan oleh Ahmari (2014), menunjukkan hasil bahwa perencanaan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja SKPD Kabupaten Kepulauan Mentawai. Penelitian oleh Wibisono (2016), menunjukkan hasil bahwa perencanaan anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Surabaya. Tetapi, pada penelitian Hamidi (2014), menunjukkan hasil bahwa

perencanaan anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban. Penelitian oleh Friska (2015) menunjukkan bahwa perencanaan anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Provinsi Jambi. Berdasarkan penjelasan di atas dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_1 : Perencanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2. Pengaruh Pelaksanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pelaksanaan anggaran merupakan tahap dilaksanakannya anggaran oleh semua instansi pemerintah. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, pelaksanaan anggaran meliputi pelaksanaan pendapatan, belanja, dan pembiayaan yang harus dilaksanakan berdasarkan anggaran yang telah ditetapkan dan berpedoman pada peraturan perundang-undangan yang berlaku. Baik buruknya pelaksanaan anggaran akan berpengaruh pada hasil penilaian terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan oleh Ahmari (2014), menunjukkan hasil bahwa pelaksanaan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja SKPD Kabupaten Kepulauan Mentawai. Penelitian oleh Friska (2015), menunjukkan hasil bahwa implementasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Provinsi Jambi. Tetapi, penelitian yang dilakukan oleh Wibisono (2016), menunjukkan hasil

bahwa implementasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah kota Surabaya. Penelitian oleh Hamidi (2014), menunjukkan hasil bahwa pelaksanaan anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas RSUD dr. R, Koesma Kabupaten Tuban. Berdasarkan penjelasan di atas dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂ : Pelaksanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

3. Pengaruh Pertanggungjawaban Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pertanggungjawaban anggaran merupakan proses pembuatan laporan keuangan yang terdiri atas laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan yang dilampiri dengan laporan ikhtisar realisasi kinerja serta laporan keuangan badan usaha milik daerah dan perusahaan daerah yang harus diperiksa terlebih dahulu oleh Badan Pemeriksa Keuangan hingga pembuatan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja daerah. Laporan pertanggungjawaban tersebut merupakan bentuk dari akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang akan dituangkan dalam laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan oleh Wibisono (2016), menunjukkan hasil bahwa pertanggungjawaban anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Surabaya.

Penelitian yang dilakukan oleh Triuriana (2013), menunjukkan hasil bahwa sistem pelaporan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kabupaten Jember. Penelitian yang dilakukan oleh Friska (2015), menunjukkan hasil bahwa pelaporan anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Provinsi Jambi. Tetapi, pada penelitian yang dilakukan oleh Hamidi (2014), menunjukkan hasil bahwa pelaporan anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban. Berdasarkan penjelasan di atas dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₃ : Pertanggungjawaban anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

4. Pengaruh Evaluasi Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Evaluasi kinerja diselenggarakan agar instansi yang bersangkutan mengetahui pencapaian realisasi, kemajuan, dan kendala pencapaian kinerja yang sudah direncanakan, sehingga diharapkan instansi tersebut dapat meningkatkan kinerjanya di masa yang akan datang (Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan, 2007:16). Evaluasi kinerja merupakan tahap terakhir dari akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, hasil dari evaluasi kinerja tahun anggaran sebelumnya digunakan sebagai alat perbaikan untuk penyusunan anggaran tahun selanjutnya.

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan oleh Hamidi (2014),

menunjukkan hasil bahwa evaluasi kinerja berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban. Tetapi, penelitian yang dilakukan oleh Friska (2015), menunjukkan hasil bahwa evaluasi kinerja tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Provinsi Jambi. Berdasarkan penjelasan di atas dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₄ : Evaluasi kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.